

Risposta n. 21/2023

OGGETTO: Iper ammortamento ex articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, "Alfa" o "società istante") fa parte del gruppo Alfa, diretto dalla capogruppo austriaca Alfa GmbH.

Il Gruppo Alfa è uno dei maggiori operatori indipendenti (cioè non appartenenti ad un gruppo legato al produttore di autoveicoli) nell'ambito dello sviluppo, del *testing* e della simulazione per i sistemi di locomozione ed è partner a livello mondiale di clienti operanti nei settori *Automotive* e *Mobility* per quanto riguarda lo sviluppo di sistemi di propulsione (*powertrain systems*) innovativi.

Alfa svolge la propria attività nel settore *automotive* tramite tre linee di business:

a) *Powertrain Engineering* "PTE", fornendo servizi e consulenze a clienti terzi che intendono sviluppare i motori all'interno della propria organizzazione;

b) *Instrumentation & Test Systems "ITS"*, progettando, installando e fornendo assistenza post-vendita di sale prova motori per il mercato *powertrain*;

c) *Advanced Simulation Technologies "AST"*, commercializzando licenze di software per lo sviluppo del mercato *powertrain*.

Nel corso del 2017, al fine di sviluppare ulteriormente il settore di business "PTE", Alfa ha iniziato la realizzazione di una sala prova motori all'avanguardia denominata "Sala Prove X" (di seguito, "SPX") mediante una c.d. "costruzione in economia".

Le tipologie di costi sostenuti da Alfa per la realizzazione di tale investimento sono: (i) acquisto di beni dalla casa madre Alfa GmbH, (ii) acquisto servizi e materie prime o semi lavorati da fornitori italiani terzi e (iii) costo di mano d'opera interna per servizi di ingegnerizzazione e per il coordinamento dei vari fornitori esterni per la realizzazione del bene complesso.

Lo sviluppo della SPX è iniziato nel corso del periodo di imposta 2017 ed è terminato nel corso dell'anno 2019, anno nel quale la SPX è stata messa in funzione, interconnessa e periziata.

La società istante ha realizzato in economia il bene denominato "Sala Prove X", sostenendo costi nei periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019.

A suo parere, come ribadito in sede di documentazione integrativa, l'investimento complessivo effettuato per la realizzazione della SPX possiede tutte le caratteristiche espressamente richieste dalla normativa, affinché i costi sostenuti possano essere considerati iper ammortizzabili.

Il menzionato bene, infatti, è:

a) nuovo e strumentale rispetto all'attività di Alfa;

b) interconnesso e rientrante nell'elenco dei beni materiali, attinenti al modello "Industria 4.0", di cui all'Allegato A della legge n. 232 del 2016. In particolare, tale sala prova, secondo la specifica relazione tecnica, rientra tra i beni elencati nell'articolo 1, Allegato A, Gruppo II (Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità);

c) realizzato in economia mediante costi imputabili ai periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019 ai sensi dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, determinati secondo corretti criteri fiscali e contabili, iscritti in bilancio e nel Registro Beni Ammortizzabili.

L'investimento sopra descritto ammonta complessivamente ad Euro X.XXX.XXX,XX.

Alla luce di quanto premesso, Alfa sta valutando se sia legittimo beneficiare del regime speciale di ammortamento (c.d. iper ammortamento) per l'intero valore dell'investimento (Euro X.XXX.XXX) a decorrere dal periodo di imposta 2019 (anno di interconnessione e di redazione della perizia), includendo i costi sostenuti in base all'articolo 109 del TUIR nel corso degli anni 2017 (Euro XXX.XXX), 2018 (Euro XXX.XXX) e 2019 (Euro XXX.XXX).

Tuttavia, poiché l'ipotesi rappresentata non è espressamente disciplinata dalle disposizioni di riferimento né - allo stato dell'arte - dalla prassi di merito ad oggi esistente, la società istante chiede all'Agenzia delle Entrate di chiarire se sussistano le condizioni per la corretta applicazione del regime speciale di ammortamento:

- ai sensi della legge n. 232 del 2016 per i costi sostenuti nel periodo di imposta 2017;

- ai sensi della legge n. 205 del 2017 per i costi sostenuti nel periodo di imposta 2018;

- ai sensi della legge n. 145 del 2018 per i costi sostenuti nel periodo di imposta 2019.

In particolare, la società istante intende sapere se l'applicazione delle norme in questione ed il comportamento che intende porre in essere possano ritenersi corretti. Più precisamente, Alfa intenderebbe applicare al costo della SPX le aliquote maggiorate del 150% (per i costi sostenuti negli esercizi 2017 e 2018) e del 170% (per i costi sostenuti nel 2019).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo la società istante, il fatto che la SPX sia stata realizzata sostenendo costi in più periodi di imposta non impedirebbe l'applicazione dell'agevolazione al costo complessivo dell'investimento, poiché a riguardo nulla è stato espressamente statuito dal legislatore e, se così non fosse, ciò sarebbe contrario alla *ratio* dell'iper ammortamento e non coerente con gli indirizzi ministeriali forniti per fattispecie analoghe.

Le leggi di bilancio 2017, 2018 e 2019 hanno, infatti, approvato la norma agevolativa dell'iper ammortamento anno per anno, senza mutarne i requisiti sostanziali, se non per le aliquote agevolative ed i periodi di riferimento.

In particolare, il legislatore ha individuato uno specifico "periodo agevolativo" (*i.e.* "requisito temporale") al quale applicare il regime di iper-ammortamento.

Più precisamente, l'articolo 1, commi 9 e 11, della legge n. 232 del 2016 fa riferimento ai costi di competenza del periodo 1° gennaio - 31 dicembre 2017 mentre

l'articolo 1, commi 30 e seguenti, della legge n. 205 del 2017 ha esteso il regime in esame anche all'arco temporale che va dal 1° gennaio sino al 31 dicembre 2018.

Il regime dell'iper ammortamento è stato poi prorogato con riferimento ai costi di competenza del periodo 1° gennaio - 31 dicembre 2019 dall'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge n. 145 del 2018.

Inoltre, con particolare riguardo ai beni costruiti in economia, la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 ha previsto che l'agevolazione "spetta anche per i beni realizzati in economia, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione".

A parere della società istante, sembra dunque possibile agevolare i costi sostenuti (in base ai criteri dettati dall'articolo 109 del TUIR) nei singoli periodi di imposta (2017, 2018, 2019) senza ovviamente applicare l'estensione delle singole norme al ricorrere della "duplice condizione relativa all'ordine e all'acconto minimo del 20 per cento".

Orbene, per nessuna delle norme di riferimento, né direttamente né indirettamente, è prevista l'incompatibilità tra i tre diversi regimi agevolativi, quando gli stessi siano applicati a costi riferiti ad un medesimo bene.

È innegabile che, se il legislatore avesse inteso diversamente, avrebbe previsto nella legge n. 232 del 2016 o nelle leggi di proroga dell'iper ammortamento il divieto in commento, evento che non si è verificato.

Ciò è confermato dallo stesso Ministero dello Sviluppo economico ("MISE") e dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 4/E del 2017.

Difatti, in tale documento di prassi, è evidenziato che il regime agevolativo in esame è da intendersi compatibile con "altre misure di favore, (...) in quanto misura generale (..), salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali".

Nel caso di specie, come rilevato da specifica perizia, la SPX ha tutti i requisiti sostanziali per potere beneficiare dell'iper ammortamento, in quanto (i) è stata costruita in economia, (ii) è qualificabile come "bene nuovo", (iii) è identificabile come "bene materiale", (iv) è strumentale all'attività PTE di Alfa ed (v) è autonomamente interconnettibile, nonché coerente con il modello di sviluppo economico "Industria 4.0".

Orbene, poiché Alfa, per realizzare la citata opera in economia, ha sostenuto costi imputabili, in base all'articolo 109 del TUIR, nelle annualità 2017, 2018 e 2019, la società istante ritiene che tali oneri possano legittimamente fruire della disciplina agevolativa applicando in ogni periodo di imposta le aliquote previste dalla norma di riferimento ed usufruendo quindi del regime di agevolazione per l'intero valore del bene essendo i costi sostenuti in periodi di imposta per i quali l'agevolazione era in essere. Ciò a decorrere dal periodo di imposta 2019, anno in cui è avvenuta l'interconnessione ed il giuramento della perizia.

Alla luce di quanto sopra, Alfa ritiene le sue conclusioni legittime.

Infatti, come si desume dalle citate leggi di bilancio e dalla circolare n. 4/E del 2017, se la realizzazione di un bene, costruito in economia, genera costi di competenza di differenti annualità, tali oneri possono essere iper ammortizzati limitatamente ai costi sostenuti nell'arco temporale previsto dalla legge, avuto riguardo ai criteri di competenza espressi dall'articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza

dell'agevolazione o iniziati in un periodo di imposta antecedente al predetto periodo di imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016 (c.d. "legge di bilancio 2017") stabilisce che *"al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento. La disposizione di cui al presente comma si applica agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione"*.

L'agevolazione in esame (c.d. "iper ammortamento") comporta, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il riconoscimento di una maggiorazione del costo di acquisizione del 150 per cento per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 (Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello >).

L'articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. "legge di bilancio 2018") ha successivamente prorogato la disciplina dell'iper ammortamento per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2018 oppure fino al 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risultasse accettato

dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

L'articolo 1, comma 60, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. "legge di bilancio 2019") ha di nuovo prorogato la disciplina dell'iper ammortamento, disponendo che essa si applichi *"anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione"*.

Il legislatore ha anche rimodulato la misura della percentuale di maggiorazione in base ai seguenti "scaglioni" (comma 61):

- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro;
- nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro.

Con riferimento alle novità introdotte dalla citata legge n. 145 del 2018, la circolare n. 8/E del 10 aprile 2019 ha precisato che i limiti introdotti dal nuovo regime dell'iper ammortamento, relativi agli investimenti complessivi ai quali sono commisurate le diverse percentuali di maggiorazione, riguardano solo i "nuovi" investimenti, ossia quelli effettuati ai sensi del comma 60.

Pertanto, gli investimenti rilevanti ai fini dell'applicazione delle diverse percentuali di maggiorazione di cui al comma 61, sono quelli effettuati dal 1° gennaio

2019 al 31 dicembre 2019, ovvero dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 risulti sussistente la duplice condizione relativa all'ordine e all'acconto minimo del 20 per cento.

Dunque, gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 che, ai sensi del comma 61, beneficiano delle disposizioni dell'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017 (ossia quelli per i quali entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento) rientrano nella normativa precedente, oggetto di proroga nella legge di bilancio 2018 e, di conseguenza, oltre ad essere agevolabili nella misura del 150 per cento, non rientrano nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili ai sensi della nuova normativa (dal 170 allo 0 per cento).

Come chiarito dalla circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, per i beni dell'Allegato A è necessario tenere in considerazione tre momenti temporali:

- il periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento (si rinvia alle norme riportate in precedenza per l'ambito temporale dell'agevolazione);
- il periodo d'imposta di entrata in funzione (articolo 102, comma 2, del TUIR);
- il periodo d'imposta di interconnessione (articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017).

Il momento di effettuazione dell'investimento rileva ai fini della spettanza della maggiorazione relativa all'iper ammortamento ed alla quantificazione dell'investimento agevolabile.

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione, occorre imputare gli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione seguendo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data di consegna o di spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Per quanto riguarda il periodo d'imposta di entrata in funzione, dallo stesso dipende la possibilità di fruire del super ammortamento o, se nel medesimo periodo d'imposta il bene viene interconnesso, dell'iper ammortamento.

L'interconnessione risulta decisiva ai fini della fruizione dell'iper ammortamento in quanto, in mancanza di essa, il bene materiale non può accedere all'agevolazione.

Dai contenuti dell'istanza di interpello, dagli allegati e dalla documentazione integrativa, si evince che la Sala Prove X è costituita da un insieme di beni (e servizi), consegnati e fatturati in tempi differenti dalla capogruppo Alfa GmbH e da fornitori terzi, assemblati e installati da dipendenti della società istante.

Dunque, si è dell'avviso che, relativamente alla realizzazione della SPX da parte di Alfa, l'investimento non possa essere considerato - ai fini agevolativi - alla stregua di una "costruzione in economia" in senso proprio; si ritiene, invece, che la fattispecie si configuri attraverso una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori.

Ne consegue che i costi per l'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio ad esso correlato (se qualificabile come onere accessorio) - al sussistere di tutti gli altri

requisiti previsti dalla legge e sul presupposto che i beni risultino riconducibili a quelli di cui all'allegato A della legge n. 232 del 2016 - potranno beneficiare:

- della maggiorazione del 150 per cento, a condizione che gli investimenti siano effettuati secondo quanto disposto dal comma 2 dell'articolo 109 del TUIR (e, quindi, i singoli beni siano consegnati o spediti e i singoli servizi siano ultimati) entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore/fornitore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione riferito singolarmente ad ogni bene e/o servizio;

- della maggiorazione del 170 per cento, a condizione che gli investimenti siano effettuati secondo quanto disposto dal comma 2 dell'articolo 109 del TUIR (e, quindi, i singoli beni siano consegnati o spediti e i singoli servizi siano ultimati) entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore/fornitore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione riferito singolarmente ad ogni bene e/o servizio.

Sul tema della rilevanza degli oneri accessori ai fini della determinazione del costo degli investimenti agevolabili, si rinvia a quanto affermato nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 e nel principio di diritto n. 2 del 1° febbraio 2019.

Si fa presente che, al fine di dirimere eventuali dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione, con particolare riferimento alla riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, il contribuente può acquisire

autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico. Da ultimo si evidenzia che, considerata la contraddittorietà dei dati rilevabili dalla documentazione prodotta dalla società istante, soltanto in sede di eventuale verifica sarà possibile appurare la correttezza dell'ammontare dei costi ritenuti agevolabili dal contribuente.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)